



## Direkte Bundessteuer

Bern, 2. Dezember 2011

### Kreisschreiben Nr. 35

## ***Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen***

### Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>3</b>
<b>Einleitung .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Gegenstand des Kreisschreibens .....</b>	<b>4</b>
<b>2. Begriffe und steuerrechtliche Qualifikationen .....</b>	<b>4</b>
<b>2.1. Konzessionierte Verkehrsunternehmen .....</b>	<b>4</b>
<b>2.2. Konzessionierte Infrastrukturunternehmen .....</b>	<b>5</b>
<b>2.3. Bundeskonzession .....</b>	<b>5</b>
<b>2.4. Abgeltungen .....</b>	<b>5</b>
<b>2.5. Betrieb mit nationaler Bedeutung .....</b>	<b>6</b>
<b>2.6. Personenfernverkehr .....</b>	<b>6</b>
<b>2.7. Autoverlad .....</b>	<b>6</b>
<b>2.8. Nebenbetriebe, Nebengeschäfte und Nebenerlöse .....</b>	<b>7</b>
2.8.1. Mit notwendiger Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit .....	7
2.8.2. Ohne notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit .....	7
<b>2.9. Liegenschaften .....</b>	<b>8</b>
2.9.1. Mit notwendiger Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit .....	8
2.9.2. Ohne notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit .....	8
<b>2.10. Spartenrechnung: Abgeltungen durch den Bund .....</b>	<b>8</b>
2.10.1. Basis für die Abgeltung .....	8
2.10.2. Basis für die Festlegung des steuerbaren Reingewinns .....	8

<b>2.11.</b>	<b><i>Spartenrechnung: Abgeltungen durch Kantone und Gemeinden</i></b> .....	<b>9</b>
2.11.1.	Basis für die Abgeltung.....	9
2.11.2.	Basis für die Festlegung des steuerbaren Reingewinns.....	9
<b>3.</b>	<b>Steuerpflicht</b> .....	<b>10</b>
<b>3.1.</b>	<b><i>Subjektive Steuerpflicht</i></b> .....	<b>10</b>
<b>3.2.</b>	<b><i>Objektive Steuerpflicht</i></b> .....	<b>10</b>
<b>3.3.</b>	<b><i>Umfang der Steuerbefreiung</i></b> .....	<b>10</b>
<b>3.4.</b>	<b><i>Eintritt in die Steuerpflicht</i></b> .....	<b>10</b>
<b>3.5.</b>	<b><i>Besteuerung von stillen Reserven</i></b> .....	<b>10</b>
<b>4.</b>	<b>Spezialfälle</b> .....	<b>11</b>
<b>4.1.</b>	<b><i>Spartenübergreifende Ausgleichsleistungen</i></b> .....	<b>11</b>
<b>4.2.</b>	<b><i>Verlustverrechnung</i></b> .....	<b>11</b>
<b>5.</b>	<b>Deklaration in der Steuererklärung</b> .....	<b>11</b>
<b>5.1.</b>	<b><i>Spartenrechnung</i></b> .....	<b>11</b>
<b>5.2.</b>	<b><i>Steuerbarer Gewinn</i></b> .....	<b>12</b>
<b>6.</b>	<b>Inkrafttreten</b> .....	<b>12</b>
<b>Anhang I</b>	.....	<b>13</b>
<b>Anhang II</b>	.....	<b>14</b>
<b>Anhang III</b>	.....	<b>14</b>

## Abkürzungsverzeichnis

DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer; SR 642.11
EBG	Eisenbahngesetz vom 20. Dezember 1957; SR 742.101
KFEV	Verordnung vom 4. November 2009 über die Konzessionierung und Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur; SR 742.120
PBG	Bundesgesetz vom 20. März 2009 über die Personenbeförderung (Personenbeförderungsgesetz); SR 745.1
RKV	Verordnung des UVEK vom 18. Januar 2011 über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen; SR 742.221
RöVE	Bundesgesetz vom 20. März 2009 über die Bahnreform 2 (Revision der Erlasse über den öffentlichen Verkehr); AS 2009 5597
SuG	Bundesgesetz vom 5. Oktober 1990 über die Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz); SR 616.1

## Einleitung

Bisher waren konzessionierte Verkehrsunternehmen als ganzes steuerbefreit, sofern sie von verkehrspolitischer Bedeutung waren und mindestens drei Jahre lang keine Gewinnausschüttungen vornahmen. Mit Inkrafttreten der RÖVE auf den 1. Januar 2010 änderte jedoch der Anknüpfungspunkt. Eine Steuerbefreiung erfolgt nur noch in der Abgeltungssparte und ist auf die konzessionierte Tätigkeit beschränkt. Primäres Anknüpfungskriterium für eine Steuerbefreiung bildet somit das Vorliegen einer Bundeskonzession. Gleichzeitig wird die Steuerbefreiung auf die konzessionierte Tätigkeit beschränkt. Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerbefreiten konzessionierten Tätigkeit ist, dass die betreffende Sparte eine Abgeltung erhält oder durch die Konzession verpflichtet ist, den Betrieb ganzjährig aufrecht zu erhalten. Die steuerbefreite Abgeltungssparte kann bis zu 100% des Unternehmens ausmachen.

### 1. Gegenstand des Kreisschreibens

Mit der RÖVE, welche am 1. Januar 2010 in Kraft trat, wurde in Artikel 56 Buchstabe d DBG die Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen neu geregelt.

Im DBG wurde folgende Bestimmung aufgenommen:

#### DBG

Art. 56

*Von der Steuerpflicht sind befreit:*

- d. *vom Bund konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrecht erhalten müssen; die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf Gewinne aus der konzessionierten Tätigkeit, die frei verfügbar sind: von der Steuerbefreiung ausgenommen sind jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben.*

Das vorliegende Kreisschreiben legt die Anwendung der neuen gesetzlichen Bestimmungen in der Praxis fest.

### 2. Begriffe und steuerrechtliche Qualifikationen

#### 2.1. Konzessionierte Verkehrsunternehmen

Als konzessionierte Verkehrsunternehmen gelten Unternehmen mit einer Konzession gemäss PBG, die Verkehrsleistungen im Güter- und Personenverkehr erbringen. Die entsprechenden Teile eines solchen Unternehmens werden als Verkehrssparte bezeichnet (z.B. Sparte Regionaler Personenverkehr). Einzig Luftfahrtunternehmen zählen nicht zu den Verkehrsunternehmen im vorliegend relevanten Sinn.

## **2.2. Konzessionierte Infrastrukturunternehmen**

Als konzessionierte Infrastrukturunternehmen gelten Unternehmen mit einer Konzession gemäss EBG, die eine Eisenbahninfrastruktur bauen, betreiben und unterhalten, wobei unter Betrieb die Verwaltung und das Infrastrukturmanagement (Verkehrssteuerung, Reinigung, Unterhalt etc.) zu verstehen sind. Teile eines solchen Unternehmens werden als Sparte Infrastruktur bezeichnet. Es können auch Bauten, Anlagen und Einrichtungen zur Infrastruktur gehören, die zwar mit dem Betrieb der Infrastruktur verbunden sind, jedoch nicht Gegenstand des Netzzugangs sind. Nicht zur Infrastruktur gehört die Erbringung von Verkehrsleistungen im Güter- und Personenverkehr (vgl. Art. 62 und 63 EBG).

## **2.3. Bundeskonzession**

Als Bundeskonzessionen gelten die vom Bund erteilten Infrastrukturkonzessionen gemäss Artikel 5 EBG sowie die Personenbeförderungskonzessionen gemäss Artikel 6 PBG.

Die Infrastrukturkonzession gibt das Recht auf Bau und Betrieb einer Eisenbahninfrastruktur.

Die Personenbeförderungskonzession gibt der Unternehmung das alleinige Recht für die regelmässige und gewerbsmässige Personenbeförderung auf einer definierten Linie. Als Personenbeförderung wird auch der Transport von Personenwagen, schweren Personenwagen, Kleinbussen und Gesellschaftswagen, die begleitet werden, gezählt sowie der Transport von Reisegepäck (vgl. Art. 2 Abs. 2 Bst. c PBG). Denkbar ist, dass für die gleiche Strecke verschiedene Konzessionen erteilt werden. Im Rahmen der Personenbeförderungskonzession kann das Verkehrsunternehmen verpflichtet werden, einen ganzjährigen Betrieb zu unterhalten, welcher ganzjährig bewohnte Ortschaften erschliesst (sog. Erschliessungsfunktion).

Weitergehende (Personen-)Beförderungsangebote von geringer Bedeutung wie Skilifte und Kleinseilbahnen ohne Erschliessungsfunktion, benötigen eine Bewilligung des Kantons (vgl. Art. 7 PBG). Solche Angebote gelten nicht als vom Bund konzessioniert im Sinne des Artikels 56 Buchstabe d DBG.

## **2.4. Abgeltungen**

Abgeltungen sind gemäss SuG Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich aus der Erfüllung von bundesrechtlich vorgeschriebenen oder aus der Erfüllung von öffentlichrechtlichen Aufgaben, die dem Empfänger vom Bund übertragen worden sind, ergeben (vgl. Art. 3 Abs. 2 SuG).

Als Abgeltungen im Bereich der konzessionierten Verkehrsunternehmen gelten die Beiträge an die ungedeckten Kosten gemäss Planrechnung. Bund, Kantone und Gemeinden gelten den Unternehmen das von ihnen gemeinsam bestellte Angebot des regionalen Personenverkehrs ab. Während der Bund Linien und Strecken von nationaler Bedeutung (vgl. unten Ziffer 2.5) alleine finanziert, sind Linien und Strecken, die ausschliesslich Angeboten des Orts- und Ausflugsverkehrs dienen sowie Angebote ohne Erschliessungsfunktion, von Bundesleistungen ausgeschlossen (vgl. Art. 28 PBG und 49 EBG). Solche Leistungen können indessen von Kantonen und Gemeinden bestellt und abgegolten werden.

Als Abgeltungen im Bereich der konzessionierten Infrastrukturunternehmen gelten Beiträge, die aufgrund der Planrechnung dazu dienen, die Infrastruktur in gutem Zustand zu erhalten und diese den Erfordernissen des Verkehrs und dem Stand der Technik anzupassen (vgl. Art. 51 Abs. 2 EBG und Art. 14 Abs. 1 KFEV).

Somit fallen einzig vom Gemeinwesen ausdrücklich bestellte Angebote unter den Begriff der Abgeltungen im Bereich der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, nicht hingegen reine Defizitdeckungen. Abgeltungen in diesem Sinn können sowohl vom Bund, den Kantonen als auch den Gemeinden stammen.

Der Bund richtet Abgeltungen nur an Unternehmen aus, deren Rechnungslegung den Artikeln 66f. EBG bzw. Artikeln 35 ff. PBG genügen. Danach hat die Rechnung von diesen Unternehmen nach Sparten gegliedert zu sein und es müssen die ungedeckten Kosten jeder Sparte einzeln nachgewiesen werden. Abgeltungen des Bundes fliessen im Übrigen nur an Unternehmen, welche mindestens den regionalen Personenverkehr und die Eisenbahninfrastruktur, soweit vorhanden, je als eigene Sparte führen (vgl. Art. 50 EBG und Art. 29 PBG).

Vom Bund konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, welche für die konzessionierte Tätigkeit Abgeltungen erhalten, werden für diesen Bereich der steuerbefreiten Sparte zugerechnet. Nebenbetriebe, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben, werden nicht der steuerbefreiten Sparte zugerechnet. Gleiches gilt für Liegenschaften oder Teile davon (Wertzerlegung) der Verkehrssparten, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben.

## **2.5. Betrieb mit nationaler Bedeutung**

Der Begriff „Betrieb mit nationaler Bedeutung“ kann sich sowohl auf den Verkehr (Linien) wie auch auf die Infrastruktur (Strecken) beziehen. Betriebe mit nationaler Bedeutung im Bereich der Infrastruktur erhalten allesamt eine Abgeltung und sind aus diesem Grunde steuerbefreit. Eine Prüfung der weiteren Kriterien erübrigt sich.

Im Verkehrsbereich unterscheidet das Abgeltungsrecht zwischen Fernverkehr, Regionalverkehr, Ortsverkehr und Verkehr ohne Erschliessungsfunktion. Diese Verkehrsarten, welche sich durch ihre Erschliessungsfunktion unterscheiden, können alle auch touristischer Natur sein. Linien, die ausschliesslich Angeboten des Ortsverkehrs dienen oder keine Erschliessungsfunktionen aufweisen, sind von Bundesleistungen ausgeschlossen (vgl. Art 28 PBG).

Bei Personenbeförderungskonzessionen gelten der Fernverkehr (vgl. sogleich Ziff. 2.6) und der Autoverlad als Betriebe mit nationaler Bedeutung. Dies zeigt sich darin, dass der Bund alleine für deren Abgeltung zuständig ist, sofern ungedeckte Kosten entstehen.

## **2.6. Personenfernverkehr**

Die Linien der SBB mit einer speziellen Fernverkehrskonzession gelten als Personenfernverkehr. Für den Personenfernverkehr werden zurzeit keine Abgeltungen erbracht. Im Bereich des Fernverkehrs findet sich regelmässig eine in der Konzession gründende Verpflichtung der Aufrechterhaltung eines ganzjährigen Betriebes. Die beiden Voraussetzungen für die Steuerbefreiung – d.h. die nationale Bedeutung und die Verpflichtung zum ganzjährigen Betrieb – sind daher erfüllt.

Die Spartenergebnisse des Personenfernverkehrs sind somit steuerbefreit.

## **2.7. Autoverlad**

Der Transport begleiteter Motorfahrzeuge, den z.B. die SBB, BLS, RhB und MGB anbieten, können durch den Bund als nationale Angebote abgegolten werden. Es handelt sich um nationale Angebote mit der Verpflichtung eines ganzjährigen Betriebs.

Die Spartenergebnisse des Autoverlads sind steuerbefreit.

## **2.8. Nebenbetriebe, Nebengeschäfte und Nebenerlöse**

Artikel 39 Absatz 1 EBG eröffnet den Eisenbahnunternehmen, welche die Infrastruktur betreiben, die Möglichkeit, auf dem Bahnhofgebiet Nebenbetriebe zu kommerziellen Zwecken einzurichten, soweit diese auf die Bedürfnisse der Bahnkundschaft ausgerichtet sind. Zudem findet sich in Absatz 2 des Artikels 39 EBG auch die Grundlage für die Einrichtung von Nebenbetrieben in den Zügen zu kommerziellen Zwecken für Eisenbahnunternehmen, welche den Verkehr durchführen. Die Einrichtung von Nebenbetrieben stellt somit grundsätzlich eine Tätigkeit ausserhalb des öffentlichen Verkehrs dar. Nebenbetriebe sind nur dann steuerbefreit, wenn sie eine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit aufweisen.

Nebengeschäfte sind produktionsmässig unabhängige Leistungen (vgl. Art. 2 Bst. g RKV). Erträge aus Nebengeschäften sind steuerbar.

Von den Nebenbetrieben sind die Nebenerlöse zu unterscheiden. Letztere sind Erträge, die mit Ressourcen der abgeltungsberechtigten Sparten erarbeitet werden. Dies sind beispielsweise Erträge aus Werbung in Fahrzeugen oder Extrafahrten mit Fahrzeugen der abgegotenen Sparte (vgl. Art. 2 Bst. f RKV). Entgelte für Leistungen ausserhalb des Netzzugangs, die mit Personal und Anlagen der Infrastruktur des Unternehmens erbracht werden, gelten als Nebenerlöse. Diese müssen mindestens die Grenzkosten decken. Ebenfalls als Nebenerlöse der Infrastruktur gelten die Entgelte für die Benutzung von Bauten, Anlagen und Einrichtungen im Sinne der Artikel 34 und 35 EBG (vgl. Art. 10 KFEV). Nebenerlöse sind steuerbefreit.

### *2.8.1. Mit notwendiger Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit*

Nebenbetriebe sind einzig insoweit steuerbefreit, als ein daraus entstehender Ertrag oder Gewinn in die Spartenrechnung des konzessionierten Bereichs eingeht und der Betrieb eine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit aufweist. In diesem Fall zählen auch Erlöse des Nebenbetriebes (z.B. Reparaturwerkstatt für Betriebsmittel der konzessionierten Tätigkeit) von Dritten zu den steuerfreien Einkünften.

Nebenerlöse liegen vor, wenn für diese Tätigkeit vorhandene Ressourcen der Abgeltungssparte verwendet werden oder wenn eine Verbundproduktion besteht (z.B. Güterverkehr der Schmalspurbahnen). Nebenerlöse – wie beispielsweise Extrafahrten – helfen, die Abgeltungen tief zu halten und stehen somit in einer Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit. Aus diesem Grund werden sie ebenfalls zur steuerbefreiten Sparte gezählt.

Nebenbetriebe im dargelegten Sinn sowie Nebenerlöse werden der steuerbefreiten Sparte zugerechnet.

### *2.8.2. Ohne notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit*

Ist ein Nebenbetrieb nicht Bestandteil der Rechnung einer konzessionierten Sparte, so fehlt es ihm an der notwendigen Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit.

Nebenbetriebe ohne notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit stellen Nebengeschäfte im Sinne von Artikel 2 Buchstabe g RKV dar.

Nebenbetriebe im dargelegten Sinn werden der steuerpflichtigen Sparte zugerechnet.

## **2.9. Liegenschaften**

### *2.9.1. Mit notwendiger Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit*

Liegenschaften oder Teile von Liegenschaften (Wertzerlegung) der Verkehrssparte, die eine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit aufweisen, sind steuerbefreit und können somit der steuerbefreiten Sparte zugerechnet werden. Die Abgrenzung zu den Liegenschaften ohne notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit erfolgt gestützt auf die in Anhang II definierten Grundsätze.

Liegenschaften der Sparte Infrastruktur (keine Wertzerlegung) sind steuerbefreit, da sie immer über eine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit verfügen.

### *2.9.2. Ohne notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit*

Einkünfte aus Liegenschaften oder Teile von Liegenschaften (Wertzerlegung) der Verkehrssparte, die nicht eine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben, sind nicht steuerbefreit und müssen somit der steuerbaren Sparte zugerechnet werden. Es handelt sich dabei um Nebengeschäfte gemäss Artikel 2 Buchstabe g RKV. Die Abgrenzung zu den Liegenschaften mit notwendiger Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit erfolgt gestützt auf die in Anhang III definierten Grundsätze.

## **2.10. Spartenrechnung: Abgeltungen durch den Bund**

### *2.10.1. Basis für die Abgeltung*

Gemäss Artikel 50 EBG und Artikel 29 Absatz 1 Buchstabe a PBG richtet der Bund Abgeltungen nur an Unternehmen aus:

- deren Rechnungslegung den Vorschriften der Artikel 35 ff. PBG genügen;
- deren Rechnung nach Sparten gegliedert ist und die ungedeckten Kosten jeder Sparte einzeln nachweist;
- und die mindestens den regionalen Personenverkehr sowie die Eisenbahninfrastruktur, soweit vorhanden, je als eigene Sparte führen.

Die Umsetzung dieser gesetzlichen Bestimmungen erfolgt in der Verordnung des UVEK über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmungen (RKV), welche das Rechnungswesen allgemein und die Ausgestaltung der Spartenrechnung im Besonderen detailliert regelt.

### *2.10.2. Basis für die Festlegung des steuerbaren Reingewinns*

Als Basis für steuerliche Zwecke gilt der handelsrechtliche Jahresabschluss der Unternehmen. Die im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnisse der Abgeltungs- und der übrigen Sparten gemäss den Artikeln 13 ff. der RKV sind steuerlich so zu bereinigen, dass am Ende in den Abgeltungssparten nur steuerfreie und in den übrigen Sparten nur steuerbare Erträge und Aufwendungen ausgewiesen werden.

Das Fremdkapital und die ausgewiesenen Schuldzinsen sind in der Regel im Verhältnis der massgeblichen Aktiven auf die Sparten zu verteilen.



## **2.11. Spartenrechnung: Abgeltungen durch Kantone und Gemeinden**

### **2.11.1. Basis für die Abgeltung**

Es gibt keine harmonisierte Regelung auf Stufe Bund, wonach Kantone und Gemeinden Abgeltungen im Bereich der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen einzig an Unternehmen ausrichten, deren Rechnungslegung bestimmten vereinheitlichten Vorschriften entspricht und die eine Spartenrechnung führen. Dennoch ist bereits in Artikel 1 Absatz 3 der RKV die Möglichkeit für eine freiwillige Unterstellung der abgegoltenen Sparten unter die Bestimmungen der RKV vorgesehen.

Auch auf Stufe Kantone und Gemeinden ist es für die steuerrechtliche Beurteilung unumgänglich, eine detaillierte Regelung des Rechnungswesens im Allgemeinen sowie Bestimmungen zur Ausgestaltung der Spartenrechnung im Besonderen auszuweisen. Es muss daher die Erstellung einer Spartenrechnung gestützt auf die RKV (Anknüpfungspunkt gemäss Art. 1 Abs. 3 RKV) oder doch zumindest in analoger Anwendung der RKV verlangt werden.

Basis für die Abgeltung darf einzig die konzessionierte Tätigkeit (keine Defizitdeckungen) bilden.

### **2.11.2. Basis für die Festlegung des steuerbaren Reingewinns**

Als Basis für steuerliche Zwecke gilt der handelsrechtliche Jahresabschluss der Unternehmen. Im Jahresabschluss sind die Ergebnisse der Abgeltungs- und der übrigen Sparten analog den Artikeln 13 ff. der RKV auszuweisen und steuerlich so zu bereinigen, dass am Ende in den Abgeltungssparten nur steuerfreie und in den übrigen Sparten nur steuerbare Erträge und Aufwendungen ausgewiesen werden.

Das Fremdkapital und die ausgewiesenen Schuldzinsen sind in der Regel im Verhältnis der massgeblichen Aktiven auf die Sparten zu verteilen.

### **3. Steuerpflicht**

#### **3.1. Subjektive Steuerpflicht**

Konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen werden aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie die im Gesetz genannten Voraussetzungen erfüllen. Sämtliche dieser Unternehmen unterliegen regelmässig der grundsätzlich unbeschränkten Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit im Sinne von Artikel 50 DBG.

#### **3.2. Objektive Steuerpflicht**

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 57 DBG).

In der eingangs (vgl. Ziffer 1 hievor) zitierten Gesetzesbestimmung des Artikels 56 DBG findet sich die Grundlage für eine Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht. Danach wird von einer Besteuerung des Reingewinns nur dann abgesehen, wenn die vom Bund konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen für die grundsätzlich zu besteu-ernde Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrecht erhalten müssen.

#### **3.3. Umfang der Steuerbefreiung**

Der neue Artikel 56 Buchstabe d DBG sieht eine Steuerbefreiung des Abgeltungsbereichs sowie eines konzessionierten ganzjährigen Betriebs von nationaler Bedeutung vor. Die Unternehmen haben jährlich ihre Steuerbefreiung bezogen auf die steuerbefreite Sparte darzulegen.

Allfällig noch bestehende Steuerbefreiungen aufgrund öffentlichen Zwecks bei nicht konzessionierten Bahnunternehmen gemäss Artikel 56 Bst. g DBG sind zu überprüfen.

#### **3.4. Eintritt in die Steuerpflicht**

Bisher waren konzessionierte Unternehmen als ganzes steuerbefreit, sofern sie von verkehrspolitischer Bedeutung waren und mindestens drei Jahre lang keine Gewinnausschüttung vornahmen. Mit Inkrafttreten der RÖVE auf den 1. Januar 2010 änderte jedoch der Anknüpfungspunkt. Eine Steuerbefreiung erfolgt seither bloss in den Sparten Infrastruktur und Verkehr, wobei in der Abgeltungssparte Verkehr die konzessionierte Tätigkeit, Nebenerlöse sowie Nebenbetriebe und Liegenschaften mit notwendiger Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit von der Steuer befreit sind.

#### **3.5. Besteuerung von stillen Reserven**

Stille Reserven in der Abgeltungssparte, die zu Gunsten der konzessionierten Tätigkeit aufgelöst werden, bleiben von der Steuer befreit. Dasselbe gilt für die gesetzlich vorgeschriebenen Spezialreserven der Artikel 67 EBG und 36 PBG.

Stille Reserven, die aufgrund der neu vorzunehmenden Spartenrechnung oder einer Nutzungsänderung in die Besteuerung gelangen, können steuerneutral in einer Steuerbilanz offen gelegt werden. Die Steuerbilanz wird jedoch nur für stille Reserven zugestanden, die über den ursprünglichen Anschaffungswerten liegen. Die Differenz zwischen den ursprünglichen Anschaffungswerten und den Buchwerten gemäss Handelsbilanz ist handelsrechtlich

zwingend im Sinne einer Aufwertung zu buchen. Aufwertungen aufgrund dieser Buchungen in der Handelsbilanz werden gewinnsteuerlich nicht erfasst, qualifizieren jedoch nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen.

Bestehende stille Reserven per 1. Januar 2010, die durch die Einführung der Spartenrechnung steuerneutral aufgedeckt werden können, sind bis spätestens im Geschäftsjahr, welches im Kalenderjahr 2012 endet, auszuweisen, sofern sie dannzumal noch vorhanden sind. Die Aufdeckung hat, soweit handelsrechtlich möglich, in der Handelsbilanz zu erfolgen. Handelsrechtlich nicht ausweisbare stille Reserven können im gleichen Zeitraum in einer ergänzenden Steuerbilanz offen gelegt werden.

Über stille Reserven, die infolge Nutzungsänderung von der besteuerten in die Abgeltungssparte übergehen, wird im Zeitpunkt des Übergangs steuerlich abgerechnet.

## **4. Spezialfälle**

### **4.1. Spartenübergreifende Ausgleichsleistungen**

Spartenübergreifende Ausgleichsleistungen unter den abgeltungsberechtigten Sparten oder von abgeltungsberechtigten Sparten zu Gunsten von besteuerten Sparten (Nebenbetrieben) sind steuerlich zu überprüfen, soweit diese zwischen besteuerten und nicht besteuerten Sparten erfolgen. Zahlungen aus der besteuerten Sparte in die Abgeltungssparte können sowohl als geschäftsmässig begründeter Aufwand als auch als Gewinnvorwegnahme qualifizieren.

Im Falle von Ausgleichszahlungen zwischen den Sparten erfolgt gestützt auf einen in der Angebots- bzw. Leistungsvereinbarung mit dem Bund, eventuell Kantonen oder Gemeinden festgelegten Betrag eine Soll-Abrechnung, welche die prozentuale Zugehörigkeit der Zahlungen zur steuerbefreiten und besteuerten Sparte festlegt. Solche, beispielsweise zwischen den Sparten Liegenschaften und Infrastruktur geleisteten Zahlungen, können als geschäftsmässig begründeter Aufwand oder als Gewinnvorwegnahme qualifizieren.

### **4.2. Verlustverrechnung**

Eine spartenübergreifende Verlustverrechnung zwischen besteuerten und nicht besteuerten Sparten ist steuerlich ausgeschlossen.

## **5. Deklaration in der Steuererklärung**

### **5.1. Spartenrechnung**

Die Deklaration in der Steuererklärung hat anhand der auch dem Bundesamt für Verkehr (BAV), den Kantonen oder Gemeinden eingereichten und von diesen bereits genehmigten Jahresrechnungen zu erfolgen. Dabei müssen, falls das Verkehrsunternehmen über besteuerte und nicht besteuerte Unternehmensteile verfügt, mindestens zwei Sparten ausgewiesen werden: eine besteuerte und die nicht besteuerte Sparte (Abgeltungssparte).

## **5.2. Steuerbarer Gewinn**

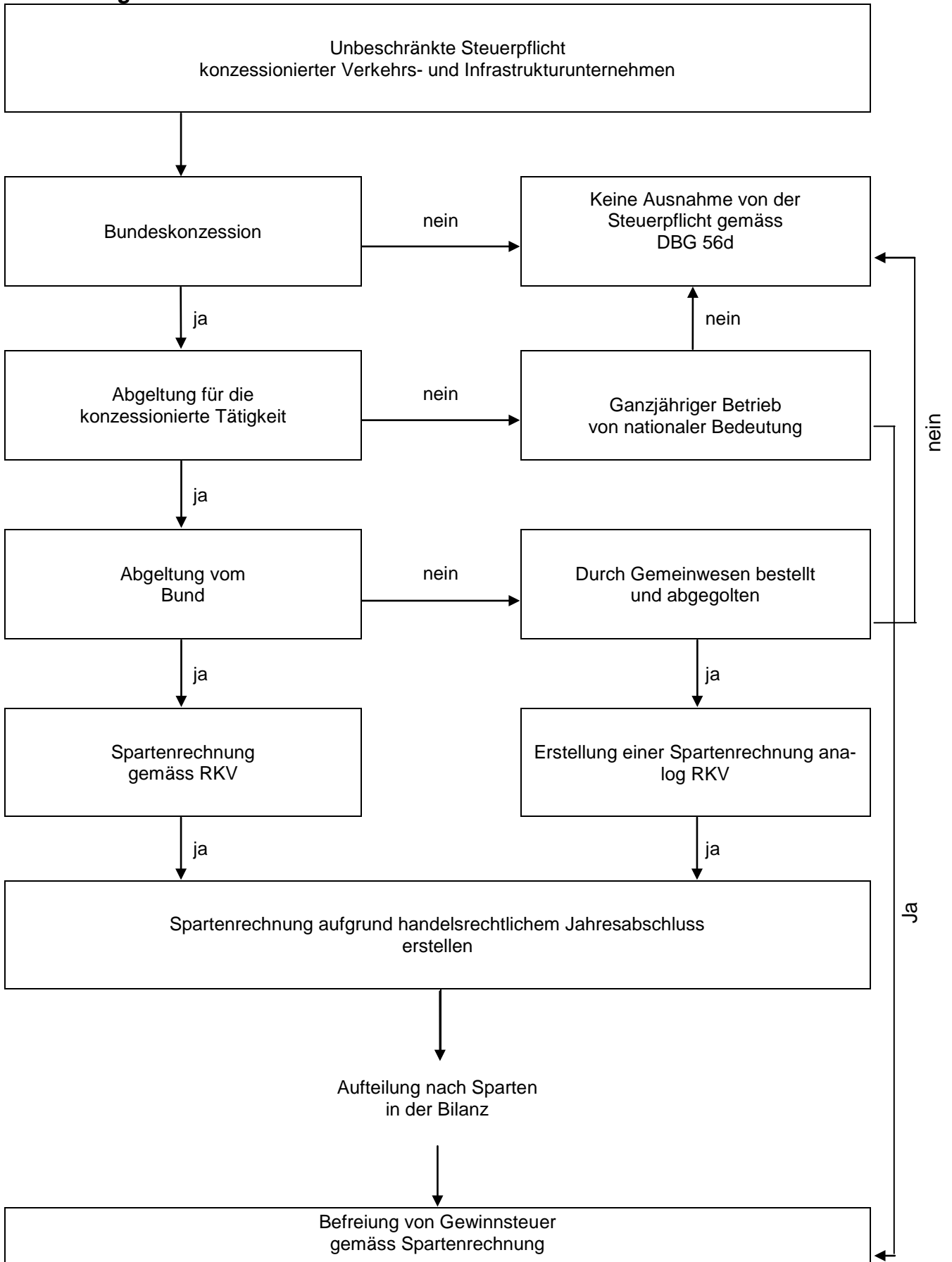
Sämtliche Ergebnisse der steuerbaren Sparten sind steuerbar.

Im Anwendungsbereich des EBG schliesst Artikel 67 EBG eine Gewinnausschüttung und die Verzinsung von Eigenkapital zulasten der Spartenrechnung Infrastruktur ausdrücklich als unzulässig aus. Im Bereich der Personenbeförderung hingegen ist gemäss Artikel 36 PBG ein Drittel des Gewinnes frei verfügbar. Auch die restlichen zwei Drittel, soweit die Spezialreserve zur Deckung künftiger Fehlbeträge abgeltungsberechtigter Verkehrssparten bereits die festgelegte Mindesthöhe erreicht, sind frei verfügbar.

## **6. Inkrafttreten**

Dieses Kreisschreiben gilt ab der Steuerperiode 2010.

# Anhang I



## **Anhang II**

Eine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit weisen folgende Liegenschaften oder Teile davon (Wertzerlegung) aus:

- Liegenschaften, die vom Unternehmen selber genutzt oder von Unternehmen der Gruppe für betriebliche Zwecke genutzt werden
- Liegenschaften, deren Notwendigkeit für die konzessionierte Nutzung dahingefallen ist, die jedoch noch keiner Verwendung für steuerpflichtige Zwecke zugeführt worden sind, insbesondere nicht an Dritte zur kommerziellen Nutzung vermietet wurden
- Land ohne definitiven Verwendungszweck, welches als Reserve für spätere Bauten im Abgeltungsbereich oder als Tauschobjekte für mögliche Projekte im Abgeltungsbereich erworben wurden
- Liegenschaften, die an Dritte vermietet werden zu Zwecken, welche dem Frequenzgeschäft dienen. Dies sind insbesondere:
  - Kioske
  - offene und gedeckte Lager
  - Park + Ride Anlagen (P+R Anlagen)
  - Restaurants und Buffets
  - Toilettenanlagen
  - Telefon- und Automatenanlagen
  - kleine Läden mit einem auf den Reiseverkehr ausgerichteten Angebot (Lebensmittelgeschäfte mit einer Ladenfläche von weniger als 70qm)
  - Läden mit Kioskcharakter (kioskartige Bäckereien, Konditoreien, Confisereien, Metzgereien mit ausgebauten Traiteur-Service)
  - Sandwichverkaufsstellen und Take-Aways
  - Tabakwarengeschäfte
  - flächenmässig kleine Apotheken, Drogerien und damit verbundene Parfümerien in Grossbahnhöfen
  - Bank-/Postomaten

## **Anhang III**

Keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit weisen Liegenschaften oder Teile davon (Wertzerlegung) aus, welche Dritten (Personen ausserhalb des Konsolidierungskreises der Unternehmung) zu Zwecken vermietet werden, die nicht dem Frequenzgeschäft dienen:

- Büros
- Wohnungen
- Werbeflächen oder sonstige Promotionen
- Flächen für gewerbliche und industrielle Zwecke
- Erträge aus Baurechten, soweit der Baurechtsnehmer die Liegenschaft für steuerpflichtige Zwecke verwendet
- alle weiteren Läden, die nicht dem Frequenzgeschäft dienen